EL CONTADOR PÚBLICO EN SU CARÁCTER DE COMISARIO

JULIO 2013-3

C.P.C. Horacio Lozano Ulloa
Integrantes de la Comisión del IMCP Representativa Ante las Autoridades de Fiscalización del SAT

"Los comentarios profesionales de este artículo son responsabilidad del autor, su interpretación sobre las disposiciones citadas puede diferir de la emitida por la autoridad"

IMCP

Integrantes de la Comisión del IMCP Representativa Ante las Autoridades de Fiscalización del SAT

ANAYA PEREZ JUAN

ANAYA PORRAS CARLOS GERARDO

ARELLANO RAMÍREZ JOSÉ GUILLERMO

ARIAS BLANCO LAURO

ÁVILA ANDRADE JOSÉ RAFAEL

BARRIGUETE CRESPO ALEJANDRO EDUARDO

CALDERÓN SÁNCHEZ MIGUEL ANGEL

CALDERON ARROYO JUAN CARLOS

CORDÓN ÁLVAREZ ALVARO E.

CORONADO BARBOSA ALFREDO

CRUZ MONTALVO RENE

DE LOS SANTOS VALERO JOSÉ VENTURA

DOÑEZ LUCIO JOSÉ LUIS

ECHEVERRIA ARCEO DANIEL OSCAR

FLORES LOZANO GERARDO

GRAJEDA TREJO LAURA

HERNÁNDEZ VALDÉZ EFRÉN

KELLER KAPLANSKA VICTOR

LOZANO ULLOA HORACIO

MARTÍNEZ TORRES FEDERICO GABRIEL

MENDEZ MORENO ERNESTO

MOLINA GARCÍA LUIS

MONARREZ CORDOBA CARLOS

NIETO MARTÍNEZ DAVID

NOVOA FRANCO JORGE

OLIVER GARCIA GABRIEL

PALOMEC VELÀZQUEZ JOSÉ

PRIETO GASTELUM VICTOR

RAMIREZ MORALES ATANACIO

RAMÍREZ ZERMEÑO ARTURO

RIVERA NAVA JOSÉ CARLOS

SÁYAGO RÍOS ANTONIO

SNELL ARGUIJO JOSÉ ANTONIO

TABOADA SOLARES FERNANDO

ZAPATA ZAPATA JUAN ANTONIO

ZAPIEN AGUILAR HUMBERTO

EL CONTADOR PÚBLICO EN SU CARÁCTER DE COMISARIO

C.P.C. Horacio Lozano Ulloa
Integrantes de la Comisión del IMCP Representativa Ante las Autoridades de Fiscalización del SAT

Antecedentes

La Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), en sus artículos 164 al 171, establece las bases sobre las cuales se llevará a cabo la vigilancia de las operaciones de las sociedades anónimas a través de uno o varios comisarios, temporales y revocables, quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad, para vigilar la administración de la misma y para proteger los intereses de los socios que no participan en la administración, así como la de los socios minoritarios, entre otros.

Como ya se comentó con anterioridad, la LGSM solo contempla la figura del comisario para las sociedades anónimas; sin embargo, eso no impide que otro tipo de sociedades incluyan para su funcionamiento ese órgano de vigilancia.

La característica de que los comisarios puedan ser personas extrañas a la sociedad, está fundada en la necesidad de confiar en alguien, experto en la revisión de cuentas (auditor de estados financieros) y en la interpretación de estados financieros, el cuidado de las operaciones de la sociedad, principalmente cuando los accionistas no son versados o peritos en tal materia, como ocurre en la mayoría de los casos.

Impedimentos para ser comisario

El artículo 165 de la LGSM, menciona que no podrán ser comisarios:

I. Los que conforme a la ley estén inhabilitados para ejercer el comercio.

II. Los empleados de la sociedad, los empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de un veinticinco por ciento del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de un cincuenta por ciento.

III. Los parientes consanguíneos de los administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.

Algunos comentarios sobre los impedimentos para ser comisario

a) Los impedimentos legales para ejercer el comercio están contemplados en el artículo 12 del Código de Comercio.

b) Es conveniente aclarar que la Ley de Inversión Extranjera ni la LGSM, establecen, respecto de los comisarios, la limitante de nacionalidad que se exige para los administradores, razón por la cual, no existe impedimento legal alguno para que los comisarios de una sociedad sean extranjeros. Por supuesto que se sugiere que dicha extranjero demuestre su legal estancia en el país, y tenga su residencia en México, es decir, sus papeles en regla.

c) La LGSM no obliga a los comisarios a desempeñar el cargo personalmente, por lo que pudiera pensarse que puede confiarse la vigilancia de las operaciones de la sociedad a personas jurídicas (personas morales); sin embargo, en lo personal no lo considero así, toda vez que el nombramiento del comisario descansa en cierta confianza y responsabilidad en una persona física (individuo) determinado, además, la LGSM atribuye responsabilidad individual a los comisarios y porque es incuestionable que dicho cargo no puede ser delegado en otra persona, ya que solo pueden auxiliarse y apoyarse en el trabajo de personal que actúe bajo su dirección y dependencia o en los servicios de técnicos o profesionales independientes en cuya contratación y designación dependa del mismo comisario.

d) Los empleados de las sociedades controladoras no pueden ser comisarios de las subsidiarias y los empleados de las subsidiarias no pueden ser comisarios de las controladoras. Las definiciones de subsidiaria y controladora se describen en la NIF-B-8 "Estados financieros consolidados o combinados" de las Normas de Información Financiera (NIF).

e) Los artículos 292 al 300 del Código Civil Federal establecen los parentescos, los cuales son de consanguinidad, afinidad y el civil, por lo que puede concluirse que el impedimento para ser comisario respecto de este tema, son los parientes de los administradores, es decir, las siguientes personas:

- En línea recta ascendente, los padres, abuelos, bisabuelos, etc. y en línea recta descendente, los hijos, nietos, bisnietos, etc.
- En línea colateral, los hermanos, tíos, sobrinos y primos hermanos, y
- Como afines los cuñados.

Facultades y obligaciones de los comisarios

Según el artículo 166 de la LGSM, son facultades y obligaciones de los comisarios las siguientes:

I. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que exige el artículo 152, dando cuenta sin demora de cualquiera irregularidad a la asamblea general de accionistas.

II. Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.

III. Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso.

IV. Rendir anualmente a la asamblea general ordinaria de accionistas, un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración a la propia asamblea de accionistas. Este informe deberá incluir, por lo menos:

a) La opinión del comisario sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad.

b) La opinión del comisario sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.

c) La opinión del comisario sobre si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.

V. Hacer que se inserten en la orden del día de las sesiones del consejo de administración y de las asambleas de accionistas, los puntos que crean pertinentes.

VI. Convocar a asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente.

VII. Asistir con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del consejo de administración, a las cuales deberán ser citados.

VIII. Asistir con voz, pero sin voto, a las asambleas de accionistas; y

IX. En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

Algunos comentarios sobre las facultades y obligaciones de los comisarios

a) De acuerdo con lo mencionado en inciso IX anterior, la función de la vigilancia no se concreta solo al examen de los estados financieros y libros de la sociedad, ya que pueden solicitar a los administradores información referente a los aspectos financieros, económicos, jurídicos, etc., de las operaciones aprobadas por éstos

b) Es común pensar que los comisarios forman parte del consejo de administración. Lo anterior es completamente erróneo, toda vez que los comisarios son precisamente el órgano de vigilancia de la sociedad, ya que velan por los intereses de la misma y de los socios, frente a los órganos de administración.

c) Cabe aclarar que cualquier accionista podrá denunciar por escrito a los comisarios los hechos que estime irregulares en la administración y éstos deberán mencionar las denuncias en sus informes a la asamblea general de accionistas y formular acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estimen pertinentes.

d) Es oscura la fracción VIII del ya mencionado artículo 166 de la LGSM, ya que los comisarios pueden asistir con voz pero sin voto a las asambleas de accionistas; sin embargo, ¿Qué pasa cuando un comisario es también accionista de la sociedad? ¿No puede votar por sus propios intereses porque es comisario?. De acuerdo con anterior, para ningún accionista le puede resultar atractivo desempeñar el cargo de comisario, por lo tanto, se recomienda que sean terceros ajenos a la sociedad, los que lleven a cabo tal función.

Entorno actual

En muchas de las empresas privadas de nuestro país, la figura del comisario ha sido de derecho y no de hecho, es decir, realmente no se ejercen las facultades y no se cumplen con las obligaciones a que se ha hecho referencia y, en varios de los casos, ni siquiera se emite el correspondiente dictamen.

El comisario, para estar en posibilidades de cumplir con lo que la ley establece tendría que realizar al menos una auditoría de estados financieros, independientemente de cumplir con las otras obligaciones antes mencionadas; sin embargo, como está redactada la LGSM, cualquier persona, profesional o no, puede ser comisario de una sociedad, con excepción de lo mencionado en el apartado **de "Impedimentos para ser comisario"** y "Algunos comentarios sobre los impedimentos para ser comisario" del presente artículo:

Evidentemente, la función y actividades del comisario conllevan una gran responsabilidad legal, tal y como se describe más adelante.

De acuerdo a lo ya expresado, sería deseable que solamente los contadores públicos pueden ser comisarios de las sociedades, ya que precisamente nuestra profesión es la idónea para llevar a cabo tan

importante y fundamental responsabilidad, toda vez que la formación y práctica profesional del contador público, su preparación técnica, así como la naturaleza de los informes que emite como resultado de su trabajo, le permiten cumplir, de manera natural, los requerimientos legales anteriormente mencionados.

Ahora bien, Ley del Mercado de Valores (30 de diciembre de 2006) establece que a las sociedades anónimas bursátiles no le serán aplicables los artículos 164 a 171 (de la vigilancia de la sociedades) de la LGSM que son exactamente los artículos referidos a los comisarios, por lo tanto, esas empresas ya no cuentan con un comisario, toda vez que el consejo de administración, a través del comité responsable, se encargará de las actividades de vigilancia de la sociedad.

Responsabilidad legal

Es necesario recordar que el artículo 169 de la LGSM establece que "los comisarios serán individualmente responsables para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen. Podrán, sin embargo, auxiliarse y apoyarse en el trabajo de personal que actúe bajo su dirección y dependencia o en los servicios de técnicos o profesionistas independientes cuya contratación y designación dependa de los propios comisarios".

De la lectura de los artículos 156, 160, 163, 166, 169 y 172 de la multicitada LGSM, se desprende que en el caso de los comisarios existen tres tipos de responsabilidades:

a) Individual

b) Solidaria

c) Civil

Lo anterior implica verdaderamente una responsabilidad legal de enorme importancia, dado que el contador público (y ninguna otra persona) no puede compartir y mucho menos deslindarse de su personalísima responsabilidad, por el hecho de haber revelado en el cuerpo de su dictamen el que se apoyó en el trabajo de otro y otros auditores, en virtud de que dicha responsabilidad es totalmente individual. De acuerdo con lo anterior, es conveniente efectuar los siguientes comentarios:

a) El comisario es responsable en su encargo exclusivamente ante la asamblea general de accionistas.

b) Tengo entendido que personas diferentes a los accionistas no pueden demandar que la actuación del comisario fue inadecuada, irresponsable o negligente, ya que únicamente tienen ese derecho los accionistas; sin embargo, por ser esta una cuestión puramente legal, hasta aquí llega mi comentario de este punto.

c) La aprobación anual de los accionistas sobre el desempeño de la administración de la sociedad, no libera al comisario de sus responsabilidades, ya que éste continua siendo responsable frente a la sociedad hasta en tanto no se nombre al que lo habrá de sustituir.

Cuando el comisario renuncie a su cargo, tiene que existir previa aprobación de todas sus gestiones mediante la asamblea general de accionistas para que deje de ser responsable.

La LGSM no contempla sanciones por incumplimiento en las funciones del comisario; sin embargo, es común que exista controversia entre accionistas y en caso de que parte de ellos no esté de acuerdo con los administradores, en la práctica se formulan denuncias civiles o penales, según sea el caso, para la figura que nos ocupa, con las consecuencias que ello implica.

Cabe aclarar que atendiendo a lo mencionado en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, el comisario no tiene responsabilidad de tipo fiscal.

La complejidad de los negocios en la época actual, resalta la importancia de la actuación ética y profesional del contador público en su carácter de comisario. Es conveniente aclarar que la función y responsabilidad del comisario va mucho más allá que la del auditor externo, por eso, es totalmente conveniente que cuando un contador público actúe como comisario, sea a su vez el auditor de los estados financieros o, en su defecto, sea la misma Firma Profesional la que practique la auditoría.

Otros comentarios

En la práctica profesional, el contador público puede enfrentar las siguientes situaciones: a) que siendo el auditor externo de la entidad, haya asumido también la responsabilidad de la función de comisario de la misma y b) que actúe como comisario, sin ser el auditor externo.

En ambos casos, como ya se ha mencionado con anterioridad y de conformidad con el artículo 169 de la LGSM, el comisario será individualmente responsable para con la sociedad.

Es necesario que el contador público que actúe como comisario, establezca en forma clara los términos y alcance de sus servicios e indique los informes que proporcionará.

La LGSM obliga al comisario a verificar determinadas situaciones y a llevar a cabo tareas concretas y es indiscutible, por lo tanto, que el auditor externo en su carácter de comisario, debe adecuar su participación personal y, en su caso, el alcance y oportunidad de los procedimientos que considere necesarios para sustentar su opinión.

Para estar en condiciones de aceptar el cargo de comisario de una sociedad, sin ser el auditor externo de la misma, deberá aplicar los siguientes procedimientos:

a) Asegurarse de que será practicada una auditoría de los estados financieros por un contador público independiente, cumpliendo por supuesto, con las normas internacionales de auditoría.

b) Deberá dejar claramente establecido que es necesario se le permita participar, en el grado que considere necesario, en la planeación, ejecución y conclusión de dicho examen, con objeto de que pueda cumplir con las obligaciones que el cargo de comisario le impone.

Informe del comisario

El informe del comisario está sustentado en la NIA 800 "Consideraciones especiales.- Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos". Por tanto, el comisario, según sea el caso, debe emitir una opinión sin salvedades, con salvedades, con abstención de opinión o negativa.

El informe del comisario debe abarcar también los estados financieros básicos y sus notas, por lo que debe referirse a estados financieros preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera o bien a estados financieros preparados de conformidad con reglas específicas, emitidas por ejemplo por la Comisión Nacional Bancaria o de Valores o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

En caso de que el comisario no sea el auditor, no es aceptable que el comisario comparta en el dictamen su responsabilidad basada en el trabajo realizado por otro u otros auditores, ya que él es individualmente responsable para con la sociedad.

La Comisión de Normas de Auditoría y Atestiguamiento (CONAA) del IMCP, ha emitido una "Guía para la emisión del informe de comisario", misma que va dirigida al comisario de una entidad cuando también lleva a cabo una auditoría a los estados financieros de dicha entidad; sin embargo, es común en la práctica observar informes formulados por contadores públicos, donde, entre otros casos, se menciona específicamente los incisos a), b) y c) de la fracción IV del artículo 166 de la LGSM, así como proponer, o no, a la asamblea general de socios la aprobación de los estados financieros presentados, aspectos que no los contempla el modelo de dictamen sugerido.

Conclusión

a) Podemos decir que el comisario es el socio o persona extraña a la sociedad, necesario, permanente, temporal, revocable, encargado de vigilar la gestión de los negocios sociales, con independencia de los administradores, en interés de los socios y de la sociedad, frente a los cuales responde individualmente.

b) No es recomendable que un contador público acepte el encargo de comisario, si su Firma no es la auditora de dicha entidad.

c) Ahora bien, para que un contador público pueda apoyarse en el trabajo de otro auditor, es necesario que se involucre verdaderamente en la auditoría practicada por ese otro contador público, es decir, que "haga suyo" ese trabajo, ya que la responsabilidad del comisario es individual (personalísima). En caso de que se presente algún problema en la auditoría de estados financieros de la entidad, es decir, que las cifras de los estados financieros no sean razonables y que el auditor no lo haya mencionado así en el cuerpo de su dictamen o bien, por cualquier otra razón en la que la actuación del auditor no haya sido de acuerdo con las normas internacionales de auditoría, el comisario no puede argumentar "que se apoyó en el trabajo de otro contador público" para deslindarse de su responsabilidad, por lo que la asamblea general de accionistas, podrá demandar de pleno derecho al comisario, por no cumplir con las facultades y obligaciones que la ley le impone. En este caso, el consejo de administración podrá demandar al auditor externo, pero el responsable ante la asamblea, por supuesto que es el comisario.

d) No se acepta el mencionar en el dictamen (de nada serviría hacerlo) el nombre del auditor, así como citar que se apoyó en su trabajo.

Bibliografía:

- Ley General de Sociedades Mercantiles
- Código de Comercio
- Ley del Mercado de Valores, del 30 de diciembre de 2006
- Normas Internacionales de Auditoría
- NIF B-8 "Estados financieros consolidados o combinados"
- Sociedades Mercantiles, segunda edición de la Oxford University Press. Autor: Lic. Manuel García Rendón
- Revista "Contaduría Pública" del IMCP
- "Guía para la emisión del informe del Comisario", emitida por la (CONAA)